



**Dossiers  
del Tercer  
Sector**

núm. 5  
desembre 2010

# L'IVA i les entitats no lucratives

En conveni amb:



# 1. Introducció

L'IVA és un dels grans problemes del Tercer Sector al conjunt d'Europa. Perquè és un sistema de fiscalitat que quan s'aplica a les entitats no lucratives esdevé incoherent, injust, no equitatiu i ineficient. Les entitats de caràcter social que desenvolupen activitats exemptes d'IVA presenten una problemàtica específica en relació a la tributació per l'IVA, i la major part de les 7.500 entitats socials catalanes en pateixen cada dia les conseqüències.

Les principals plataformes del Tercer Sector, entre elles la Taula de Catalunya, fa temps que s'ocupen d'analitzar aquesta problemàtica i de plantejar-li als poders públics les possibles vies de solució. I, mentre no arriba una reforma del sistema per part de la Unió Europea, alguns Estats membres –encara pocs- ja s'han avançat els darrers anys en aprovar fórmules de solució parcials.

Avui ens trobem en un moment estratègic per aconseguir una solució definitiva a escala europea, perquè el tema ha entrat a formar part de l'agenda política de diversos governs i de la mateixa Unió Europea.

El dossier 'L'IVA i les entitats no lucratives' que presentem a continuació vol clarificar idees i conceptes en relació a un problema que fa molts anys que persisteix. I explicar les principals línies d'actuació de la Taula del Tercer Sector, els avenços obtinguts i el que ens caldria aconseguir per posar-hi remei de manera definitiva.

## 2. L'IVA, un impost injust per a les entitats

L'impost sobre el valor afegit (IVA), és un impost general sobre el consum que s'aplica a tots els lliuraments de béns i prestacions de serveis. És un impost que fou pensat i concebut per gravar l'activitat econòmica que fan les empreses, però que quan s'aplica a les entitats no lucratives genera importants distorsions. Per això molts experts consideren que aquest impost amagat ha evolucionat amb els anys de tal manera que avui amenaça la justícia del sistema impositiu europeu.

La Llei 37/1992 de l'impost sobre el valor afegit determina, per motius d'interès públic, l'exempció d'una sèrie d'activitats que, entre d'altres, són les següents:

- Activitats sanitàries: els serveis hospitalaris o d'assistència mèdica (privada o pública)
- Activitats d'ensenyament en qualsevol dels seus grups i nivells educatius prestats en el marc de centres docents.
- Les activitats d'assistència social realitzades per centres públics o per entitats de caràcter social.
- Les activitats socioculturals dutes a terme per entitats de caràcter social.
- Les activitats d'esport prestades per entitats de caràcter social.

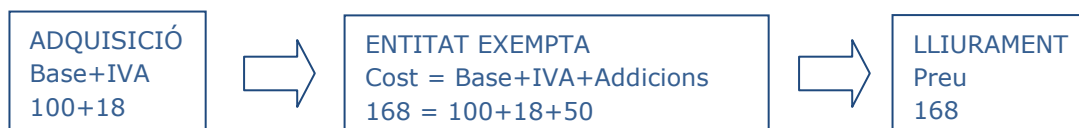
De l'enumeració anterior cal remarcar que algunes exempcions són de caràcter general, mentre que en d'altres només s'aplica quan les activitats han estat prestades per "entitats de caràcter social". Aquest concepte el clarifica l'article 20.3 de la mateixa Llei, que estableix que les entitats privades seran considerades de caràcter social quan no tinguin finalitat lucrativa, els càrrecs del seus òrgans de govern siguin gratuïts, i els seus principals destinataris siguin terceres persones.

Aquest règim d'exempció és rogat, de manera que les entitats han de sol·licitar expressament la concessió de l'exempció a l'Administració Tributària. El fet d'haver de sol·licitar l'exempció ha portat sovint a pensar que podria ser renunciable. Tanmateix, l'Administració entén que aquesta exempció no és de caràcter renunciable sinó que, una vegada reconeguda, manté la seva eficàcia mentre concorren els requisits que van fonamentar-ne el reconeixement.

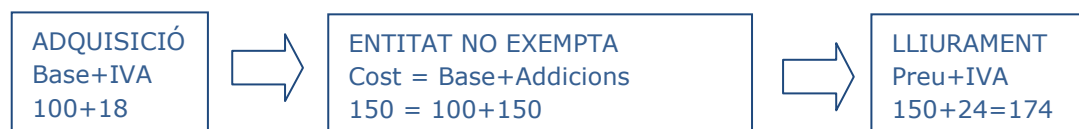
L'exempció de l'IVA aplicable a les entitats que duen a terme activitats d'assistència social i que estan reconegudes com a establiments de caràcter social, implica que no tenen dret a deduir l'IVA suportat en les adquisicions de béns i serveis necessaris per a la realització de les seves activitats. Això els suposa un desavantatge comparatiu amb la resta d'entitats i les empreses mercantils, puix que l'IVA suportat no deduïble representa un sobrecost en el seu compte de resultats.

Així, l'efecte de l'exempció es visualitza en l'apartat següent:

**ENTITAT EXEMPTA:** Atès que les entitats que realitzen activitats exemptes no poden deduir l'IVA suportat en les seves adquisicions, l'han de comptabilitzar com a cost. Això fa que el seu preu final sense l'IVA sigui superior al que tindria si no gaudís de l'exempció. En el diagrama que figura a continuació presentem també numèricament la situació en què té lloc una compra subjecta de 100 i l'entitat hi incorpora addicions per 50:



**ENTITAT NO EXEMPTA:** Contràriament, en les entitats en règim general l'IVA és deduïble de manera que el seu cost està únicament integrat pel preu sense l'IVA, cosa que els permet que el seu preu de lliurament sense l'IVA sigui inferior, encara que el preu amb l'IVA sigui superior:



Del que s'ha exposat queda evident que, amb uns mateixos inputs i incorporacions, el preu sense l'IVA de les entitats exemptes és superior. Malgrat això, el cost per a l'Administració contractant és superior en el cas d'una entitat no exempta.

Aquest efecte és contrari a l'inicialment pretès per la normativa europea i la seva transposició per part de l'Estat espanyol en les normes que van establir el règim d'exempcions per afavorir les entitats no lucratives en la prestació de serveis de tipus social, de manera que l'IVA no fos un cost per al destinatari dels serveis. En la pràctica, aquestes entitats no lucratives només es podran deduir l'IVA suportat a les seves compres quan hagi estat suportat en la compra de béns i serveis relacionats directe i exclusivament amb aquells béns i serveis sobre els quals l'entitat repercutirà l'IVA en les seves vendes. Altres documents, com per exemple rebuts o factures on s'hi indiqui el concepte 'IVA inclòs', no li donaran dret a la deducció. Si l'entitat no factura amb IVA totes les seves accions de venda haurà d'aplicar a les seves liquidacions el que es coneix com a 'prorrata'; és a dir, que l'entitat podrà deduir l'IVA de les seves accions de compra amb la mateixa proporció que generi IVA en les seves accions de venda.

El resultat en tots els casos serà, doncs, que l'entitat haurà d'assumir el cost d'un IVA que no podrà repercutir en els destinataris de la seva activitat com fan les empreses. És a dir, l'IVA o part de l'IVA, no el pagaran els consumidors finals sinó la pròpia entitat, que haurà d'internalitzar aquest cost, que esdevindrà un sobrecost.

El Consell d'Estat d'Espanya ha criticat aquesta situació en diversos dictàmens, en els quals ha conclòs que l'actual normativa d'IVA comporta que les entitats exemptes siguin tractades com a consumidors finals en la mesura que no poden deduir-se l'IVA suportat.

### 3. Menys diners per a les activitats socials

Com a resultat d'aquest règim contradictori, els diners que les entitats socials han de destinar cada any a pagar l'IVA són una quantitat ingent de recursos que deixen de dedicar-se a atendre necessitats socials. La Taula d'entitats del Tercer Sector Social de Catalunya va estimar per primer cop a Espanya, l'any 2009, que aquest IVA, és a dir, l'IVA suportat no deduïble, del conjunt del Tercer Sector Social se situava entorn els 167 milions d'euros anuals a Catalunya, i 600 milions d'euros al conjunt d'Espanya.

Una quantitat que va incrementar-se a partir de juliol de 2010 amb l'increment d'un 2% en els tipus d'IVA, passant a ser de 187 milions d'euros a Catalunya, i 668 milions d'euros a Espanya.

Aquestes quantitats, per donar una idea de la seva dimensió, suposen més del triple dels recursos que les entitats socials reben anualment a Espanya a través de la casella del 0,7 % de l'IRPF per a finalitats socials. És a dir, el que el govern espanyol distribueix cada any a les entitats socials a través d'aquestes subvencions perquè atenguin els col·lectius amb més necessitats, el mateix govern ho recupera i ingressa multiplicat per tres a través de l'IVA que aquestes entitats paguen a la hisenda pública en les seves compres i després no recuperen.

Això també significa que quan un ciutadà fa un donatiu de 100 euros a entitat no lucrativa de caràcter social, una part d'aquest donatiu, que pot arribar a ser de fins el 18% -o sigui 18

euros-, l'entitat l'haurà de destinar a pagar un impost, l'IVA, en lloc de destinar-lo a l'activitat social per la qual ha rebut el donatiu.

En definitiva, doncs, la irracionalitat del règim d'IVA aplicat a les entitats no lucratives sostreu recursos de les activitats socials. I la solució d'aquest problema beneficiaria a tothom. A les entitats socials i a les persones que atenen, perquè tindrien més recursos per fer la seva feina. Als ciutadans que col·laboren amb les entitats, perquè les seves aportacions es dedicarien íntegrament a l'activitat a la qual els han destinat. I als poders públics, perquè haurien de destinar menys subvencions a atendre aquestes necessitats socials.

Per trobar-hi solució el Tercer Sector europeu ha planejat des de fa dècades demandes diverses: tipus reduïts, règims compensatoris, sistemes de reemborsament, etc. Les institucions europees reconeixen avui que es tracta d'una problemàtica pendent de resoldre, però topen amb moltes dificultats per afrontar-la a causa de la complexitat que ha adquirit el sistema de l'IVA, la mateixa complexitat i lentitud de canviar una normativa comunitària d'aquesta magnitud, i les implicacions que qualsevol modificació comportaria. Per això han instat els governs dels Estats membres a impulsar solucions nacionals, com el sistema de compensació que Dinamarca va posar en marxa fa uns anys.

## 4. Discriminació en la contractació pública

A l'Estat espanyol la problemàtica de l'IVA a les entitats exemptes encara és més greu en l'àmbit de la contractació pública. Perquè des de l'entrada en vigor de la Llei de Contractes del Sector Públic (LCSP 30/2007) s'ha generalitzat al país la pràctica de comparar els preus de les diverses ofertes que concorren en un concurs públic sense IVA, i no amb l'IVA inclòs com s'havia fet fins aleshores. I això provoca una situació de discriminació i de desavantatge per a les entitats socials quan han de competir amb empreses mercantils per prestar serveis públics d'atenció a les persones.

En comparar-se els preus d'una oferta per prestar un servei públic sense considerar l'IVA, les entitats no lucratives que han estat declarades exemptes han de suportar un sobrecost, el de l'IVA suportat que no poden deduir-se, que en canvi les empreses mercantils no tenen. Aquest major cost que suporten per l'IVA les entitats socials comporta que el preu dels serveis que oferten sigui superior al de les empreses, que no tenen aquest sobrecost. I això, en la pràctica, pot impossibilitar l'entrada de les entitats del Tercer Sector en la prestació de determinats serveis públics que han vingut prestant tradicionalment, alhora que significa que en queden excloses aquelles propostes que són econòmicament més favorables per a l'Administració Pública.

A més, el fet de considerar els preus ofertats sense IVA també repercuteix negativament sobre l'Administració contractant, perquè el preu final que haurà de pagar és superior quan el contracte s'adjudica a una empresa mercantil, puix que hi haurà d'afegir el cost d'un impost, l'IVA, que no havia tingut en compte en el moment de l'adjudicació. Això vulnera el principi que

estableix la Llei de Contractes del Sector Públic segons el qual l'Administració ha d'adjudicar sempre a l'oferta que li sigui "econòmicament més avantatjosa".

La distorsió en la competència que provoca la llei de l'IVA està admesa i reconeguda per la legislació espanyola. Tanmateix, l'aplicació d'aquest nou criteri en l'àmbit de la contractació pública no sols incompleix el manament de discriminació positiva que pretenia la normativa de l'IVA, sinó que dóna lloc a una discriminació negativa en contra de les entitats de caràcter social. Aquesta situació se sintetitza en els quadres següents:

Entitats subjectes i exemptes:

	<u>Base</u>	<u>IVA</u>	<u>Total</u>
<b>Vendes</b>	<b>105</b>		<b>105</b>
Base	105		105
<b>Costos</b>	<b>100</b>		<b>103,25</b>
No Subjectes	60		60
Subjectes	15	4%	15,60
Subjectes	15	7%	16,05
Subjectes	10	16%	11,60
<b>RESULTAT</b>			<b>1,75</b>

Entitats subjectes i no exemptes:

	<u>Base</u>	<u>IVA</u>	<u>Total</u>
<b>Vendes</b>	<b>105</b>	<b>7%</b>	<b>112,35</b>
Base	105	7%	112,35
<b>Costos</b>	<b>100</b>		
No Subjectes	60		60
Subjectes	15	4%	15,60
Subjectes	15	7%	16,05
Subjectes	10	16%	11,60
<b>RESULTAT</b>			<b>5,00</b>

Efectes de l'exempció en el cost de l'activitat:

Prestador	Subjecte i no exempt	Subjecte i exempt
Cost per l'Administració	<b>112,35</b>	<b>105,00</b>
Resultat pel Prestador	<b>5,00</b>	<b>1,75</b>
IVA ingressat (retornat)	<b>4,10</b>	<b>0,00</b>

Avui tothom reconeix que aquesta nova pràctica a Espanya de comparar les ofertes pel preu net, que s'ha generalitzat a partir d'una interpretació molt discutible de la Llei de Contractes del Sector Públic de l'any 2007, és clarament irracional. Primer de tot, perquè suposa introduir una discriminació negativa envers les entitats exemptes que ni la Llei de Contractes del Sector Públic ni les Directives europees de contractació preveuen. És més, quan volen distingir preus amb IVA i sense, ho expliciten. En segon lloc, perquè la comparació de preus sense l'IVA és contrària al principi d'adjudicació, segons el qual s'ha de fer a l'oferta econòmicament més avantatjosa per al poder adjudicador. I, en tercer lloc, perquè aquesta pràctica és contrària a l'esperit que regeix la creació de les exempcions en l'IVA, puix que la finalitat és reduir el cost d'aquests serveis, tal com ho indica la normativa de l'IVA i la interpretació que en resulta de la jurisprudència existent.

Per tant, en aquest àmbit caldria tornar als criteris interpretatius anteriors segons els quals els criteris d'adjudicació s'han de basar en preus amb l'IVA, és a dir, l'oferta econòmicament més avantatjosa que regeix en la Llei de Contractes del sector públic.

## 5. Solucions en l'àmbit de la contractació pública

Des de fa alguns anys la Taula d'entitats del Tercer Sector Social de Catalunya i les altres plataformes del Tercer Sector Social d'Espanya i d'Europa, aplegades a l'ECCVAT (European Charities Committee on VAT), vénen treballant per plantejar solucions als poders públics competents en cadascun dels àmbits en què l'IVA resulta problemàtic per a les entitats socials.

A curt termini el que sembla més raonable, necessari i urgent de solucionar al nostre país és el del tractament de l'IVA en la contractació, per diversos motius: perquè és un problema d'àmbit espanyol, que no obeeix a cap directiva europea sinó a la interpretació discutible que diverses instàncies –particularment algunes Juntes Consultives de Contractació Administrativa- han fet de la Llei de Contractes del Sector Públic de 2007; perquè avui tothom admet que aquesta interpretació de la Llei esmentada, a més de ser discutible, genera una pràctica completament irracional i que va contra els principis bàsics de la mateixa Llei; i perquè no només perjudica les entitats socials, sinó també les pròpies Administracions contractants que l'apliquen.

Diversos experts opinen que aquesta pràctica irracional i discriminatòria en l'àmbit de la contractació pública podria canviar-se sense necessitat de modificar la Llei; simplement fent-ne una interpretació diferent, com la que, de fet, van realitzar les Juntes Consultives de Contractació d'Aragó i de Canàries fa uns anys. Aquesta és la posició que ha vingut defensant la Taula del Tercer Sector, la qual ha instat reiteradament als partits polítics catalans, al Govern de la Generalitat i als principals Ajuntaments a modificar la seva pràctica en aquesta qüestió. Aquest posicionament ve reforçat pel fet que mai la Junta Consultiva de Contractació Administrativa de Catalunya ha emès un dictamen propi sobre aquesta controvertida qüestió. Fins i tot, la Taula del Tercer Sector ha plantejat vies alternatives com compensar per mitjà d'una convocatòria específica anual de subvencions el sobrecost d'IVA que han suportat en aquell exercici les entitats exemptes que gestionen serveis d'una determinada Administració.

Tanmateix els partits polítics, que de manera majoritària han admès que és necessari solucionar aquesta qüestió, s'han decantat de forma preferent per solucionar-ho mitjançant una modificació o addenda clarificadora de la Llei de Contractes del Sector Públic en aquest punt, a fi d'evitar problemes posteriors. Aquest posicionament dels partits polítics ha quedat de manifest en dues resolucions aprovades per unanimitat: una a la Comissió d'Economia del Parlament de Catalunya el 13 d'abril de 2010; i una altra a la Comissió de Sanitat i Política Social del Congrés dels Diputats el 19 de maig de 2010, en ambdós casos a partir de les gestions dutes a terme per la Taula del Tercer Sector. No obstant, fins a dia d'avui aquesta reforma de la Llei de Contractes del Sector Públic no ha arribat a produir-se, malgrat que en diverses ocasions alguns partits minoritaris han presentat esmenes en aquest sentit en diversos tràmits legislatius.

## 6. Solucions en relació a l'IVA suportat

Mentre esperem que l'absurd actual de l'IVA en la contractació se solucioni a curt termini, el problema de fons de l'IVA suportat no deduïble necessitarà un camí molt més llarg per veure la llum. Perquè es tracta d'una qüestió, com hem vist, de dimensió europea i que afecta gairebé per igual a les entitats socials de tots els Estats membres de la Unió.

La Taula d'entitats del Tercer Sector Social de Catalunya ha arribat a la conclusió que, a mig o a llarg termini, la solució òptima seria l'aplicació d'un tipus d'IVA del 0% per a les entitats de caràcter social, o en el seu defecte d'un tipus el més reduït possible. Perquè això igualaria les entitats exemptes amb les altres en el resultat, i en els concursos públics equipararia els preus dels licitadors exemptes i no exemptes. D'altra banda, la menor recaptació per IVA per part de l'Administració Tributària es correspondria amb un menor cost del servei. Vegem-ho en els quadres següents, que podem comparar amb els que hem mostrat més amunt:

Entitats subjectes a tipus 0%:



	<u>Base</u>	<u>IVA</u>	<u>Total</u>
<b>Vendes</b>	<b>105</b>	<b>0%</b>	<b>105</b>
Base	105	0%	105
<b>Costos</b>	<b>100</b>		
No Subjectes	60		60
Subjectes	15	4%	15,60
Subjectes	15	7%	116,05
Subjectes	10	16%	11,60
<b>RESULTAT</b>	<b>5,00</b>		

Efectes de l'exempció en el cost de l'activitat:

	Prestador	Subjecte i no exempt	Subjecte i exempt	Subjecte 0%
Cost per l'Administració		<b>112,35</b>	<b>105,00</b>	<b>105,00</b>
Resultat pel Pretador		<b>5,00</b>	<b>1,75</b>	<b>5,00</b>
IVA ingressat (retornat)		<b>4,10</b>	<b>0,00</b>	<b>(3,25)</b>

Aquest ambició objectiu final de l'IVA 0% no hauria de fer oblidar, però, que en el camí són possibles altres solucions temporals més senzilles i assequibles en el curt termini. Una d'elles, ja posada en marxa fa uns anys pel Govern Danès, consisteix en la compensació per mitjà d'un sistema de subvencions d'una part de l'IVA que les entitats socials han de suportar i no poden deduir-se. La mateixa Comissió Europea, conscient que això és una assignatura pendent, va elogiar aquesta fórmula i va instar els governs dels altres Estats membres a adoptar sistemes semblants al danès.

Altres vies de solució parcials, però que ajudarien a moltes entitats, serien que Hisenda deixés de posar obstacles al caràcter optatiu de les exempcions, de manera que l'exempció fos opcional, i no pas irreversible com és ara; que s'ampliessin els supòsits de les exempcions i es modifiquessin els tipus d'IVA repercutits; o que hi hagués una devolució ràpida del saldo derivat d'operacions a preus reduïts.

Un cas particular molt eloqüent que es podria haver solucionat fa anys, però que segueix en via morta, és el de l'exportació de béns a altres països per part de les entitats d'ajuda humanitària que actuen en situacions d'emergència. Diverses vegades s'ha debatut al Congrés dels Diputats espanyol, a instància d'aquestes entitats, que aquests béns no haurien de quedar gravats amb un IVA de fins el 18%, que aquestes entitats acaben abonant a Hisenda amb un percentatge equivalent dels donatius que han rebut de part de ciutadans solidaris o potser

d'una subvenció pública. A més, aquestes compres li acaben costant a l'entitat fins a un 18% més del que li costaria a una empresa convencional. Es tracta d'una situació il·lògica que il·lustra molt bé les contradiccions encara sense solució que comporta l'actual règim d'IVA aplicat a les entitats no lucratives.

Finalment, les entitats socials també hi tenim una responsabilitat molt important en la sortida d'aquest atzucac. Primer de tot ens cal unir forces per explicar el problema i reclamar les solucions necessàries. I això significa participar i col·laborar en plataformes com la Taula del Tercer Sector, i aportar dades per ajudar a quantificar la magnitud de la problemàtica que denunciem. Segon, les plataformes de cada país i del conjunt d'Europa han de treballar molt més coordinadament per fer una incidència política més eficaç i efectiva en relació a aquesta qüestió. I tercer, mentre els canvis no arriben cada entitat en particular ha de buscar les esclertes legals per minimitzar l'impacte d'aquest sistema d'IVA en els seu compte de resultats.



---

**Dossiers  
del Tercer  
Sector**

Podeu trobar més dossiers a:  
[www.tercersector.cat](http://www.tercersector.cat)  
Redacció: Rai Barba, Toni Codina  
Disseny: Pau de Riba